

A REGRA LEGAL TRIBUTÁRIA *NON OLET* E SUA REPERCUSSÃO NO PROCESSO PENAL RELATIVO A CRIMES TRIBUTÁRIOS, NO QUE CONCERNE À CONEXÃO E COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL

Rodrigo Reiff Botelho

Juiz Federal na Seção Judiciária do Espírito Santo

Resumo

O presente trabalho procura analisar a repercussão, no processo penal relativo a crimes tributários, da regra legal tributária conhecida como *non olet* (art. 118, I, CTN), investigando acerca da existência ou não de conexão entre o crime tributário e o crime anterior coincidente com o fato gerador e a (in)competência da Justiça Federal para julgar este último.

Palavras-chave: Processo penal – Crime tributário – *Non olet* conexão – Competência – Justiça Federal.

Abstract

This paper intends to analyse the results and influences of the legal rule as known as *non olet* (art. 118, I, CTN) over the criminal procedure relating to tax crimes, investigating if exists or not any connection between the tax crime and the precedent wrongdoing which is also a taxable event, and consequently the establishment or not of the Federal Court jurisdiction.

Keywords: Criminal procedure – Tax crime – *Non olet* – Connection – Jurisdiction – Federal court

1 Introdução

Tem sido cada vez mais comum, perante as Varas Federais Criminais, o oferecimento de denúncias versando sobre os crimes tributários em geral, em especial as chamadas sonegações fiscais puramente omissivas, previstas no artigo 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90, quando o contribuinte dolosamente suprime ou reduz tributo omitindo informação à autoridade fazendária relativamente à ocorrência do fato gerador do tributo, ou omitindo operação de qualquer natureza, dotada de relevância tributária, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Tais denúncias trazem um arcabouço fático-circunstancial muito variado. Há, por um lado, imputações mais simples, versando períodos/competências tributárias curtos, ou um único tributo sonegado, com a imputação isolada do crime tributário.

Por outro lado, há relatos de atuação criminoso mais elaborada, em que a sonegação se constitui apenas em um fato a mais no retrato fático descrito na denúncia e imputado ao agente. Em tais casos, a sonegação pode se apresentar descrita dentro de um contexto criminoso maior, operado por uma organização criminoso, ou como parte integrante de um esquema de “lavagem de dinheiro”. Ou um misto dessas circunstâncias.

E em tais hipóteses, por vezes as atuações criminosas se mostram tão imbricadas umas nas outras que acabam sendo denunciadas em uma mesma ação penal, alegando-se a conexão entre os crimes apurados e, a depender dos detalhes de cada caso, são eles imputados em concurso material ou formal.

No entanto, vez ou outra, ao se analisar a narrativa da denúncia, depara-se com a coincidência entre o fato gerador de um tributo e um determinado crime, havendo, posteriormente a imputação tanto deste crime inicial (coincidente com o fato gerador) e própria sonegação (decorrente da omissão dolosa da ocorrência do fato gerador). Esses delitos são narrados como conexos e praticados em concurso material.

Mas, nesta última hipótese apresentada (que é precisamente o objeto do presente trabalho), haveria realmente essa conexão, ante a regra peculiar vigente em Direito Tributário conhecida como *non olet*, insculpida no art. 118, I, do Código Tributário Nacional? Referida norma não teria o condão de afastar a conexão entre o crime coincidente com o fato gerador e o crime tributário?

Conexos ou não, seria sempre a mesma Justiça a competente para ambos, ante o entendimento jurisprudencial sumulado do STJ (Enunciado nº 122: “Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art.78, II, “a”, do Código de Processo Penal”)?

O presente estudo, portanto, pretende traçar algumas análises sobre essas questões, que não raramente se apresentam ao conhecimento do magistrado federal e que repercutem em várias esferas do processo penal: a precisa narrativa das imputações, a correta competência do Juízo Federal, a adequada instrução (quais teses e, por conseguinte, quais provas seriam úteis às partes), a clareza da sentença quanto ao fato criminoso e suas circunstâncias na aferição do dolo e, também, na individualização da pena acaso aplicada.

2 A regra tributária conhecida como *non olet* e sua repercussão no âmbito criminal

Como se sabe, vigora no Direito Tributário, no que tange ao fato gerador do tributo, a regra legal conhecida doutrinariamente como *non olet* (do latim: sem cheiro). Com efeito, o art. 118, inciso I, do CTN proclama que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Disso decorre facilmente a conclusão de que a lei tributária não descreverá como hipótese de incidência tributária algum fato

ilícito, o que não impedirá, contudo, que um fato gerador decorra de circunstâncias ilícitas.

Há que se fazer um parêntese aqui para ressaltar a já clássica distinção doutrinária entre fato gerador e hipótese de incidência. Segundo leciona Hugo de Brito Machado:

“A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto” (MACHADO, 2001, p. 109).

Referida distinção, embora ainda guarde controvérsias no campo doutrinário do Direito Tributário¹, é especialmente relevante na análise que se faz neste estudo, especialmente por ressaltar a diferença entre fato e norma, e a autonomia entre o fato enquanto crime e o mesmo fato como gerador de tributação.

Ainda sobre o tema, prossegue o escólio de Hugo de Brito Machado:

“A ilicitude do ato praticado nada tem a ver com a relação tributária. Isto não implica admitir-se a tributação de atos ilícitos. É indispensável, a este propósito, estabelecer-se uma diferença entre o *ato ilícito* como elemento da *hipótese de incidência do tributo* e a ilicitude que *eventualmente pode verificar-se na ocorrência do fato gerador do tributo*. Uma coisa é considerar-se, por exemplo, a manutenção de casa de prostituição como hipótese de incidência de um tributo. Outra coisa é admitir-se a incidência de imposto de renda sobre os rendimentos auferidos na referida atividade. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art.43). É irrelevante que tal aquisição se tenha verificado em decorrência de atividade lícita ou ilícita.

¹ Controvérsia doutrinária muito bem dissecada por Luciano Amaro, em seu *Direito Tributário Brasileiro*, p. 247-252, 7. ed. 2001.

Não se pode, entretanto, admitir um tributo em cuja hipótese de incidência se inclua a ilicitude. A compreensão do que se está afirmando é facilitada pela distinção, inegável, entre *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tributo. Cuida-se, com efeito, de dois momentos. O primeiro é aquele em que o legislador descreve a situação considerada necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Nessa descrição a ilicitude não entra. O outro momento é o da concretização daquela situação legalmente descrita. Nessa concretização pode a ilicitude eventualmente fazer-se presente. Aí estará, assim, circunstancialmente. Sua presença não é necessária para a concretização da hipótese de incidência do tributo. Mas não impede tal concretização, até porque, para o surgimento da obrigação tributária, como já visto, a concretização do previsto é bastante. Por isso, **a circunstância ilícita, que sobra, que não cabe na hipótese de incidência tributária, é, para fins tributários, inteiramente relevante**" (MACHADO, 2001, p. 109/110).

À mesma conclusão chegam diversos tributaristas, tais como o professor e juiz federal Mauro Luís Rocha Lopes, ao dizer que "ocorrida a situação estabelecida na definição legal do fato gerador, tem-se por imediatamente inaugurada a relação tributária, pouco importando se o contribuinte agiu lícita ou ilicitamente" (LOPES, 2009, p. 145).

Igualmente o também professor e juiz federal Leandro Paulsen comenta:

"Jamais um ato ilícito estará descrito na norma como hipótese de incidência da obrigação tributária. Mas se algum fato ilícito implicar situação que, por si só, não seja ilícita e que esteja prevista como hipótese de imposição tributária, a ilicitude circunstancial não terá qualquer relevância, não viciará a relação jurídica tributária" (PAULSEN, 2010, p. 957).

Consequentemente, para a imposição tributária, pouco importa se o fato gerador em si circunstancialmente também seja enquadrado como criminoso, sempre haverá a tributação e as obrigações tributárias decorrentes (principal e acessórias). Daí porque

tal regra alude à expressão *pecunia non olet* (do latim: o dinheiro não tem cheiro), alusiva a diálogo atribuído ao imperador romano Vespasiano a seu filho Tito, quando este lhe questionou acerca da tributação sobre os usuários de banheiros públicos na Roma Antiga.

E tal regra também deita efeitos no Direito Penal, eis que a origem ilícita dos recursos tributados não afasta, *a priori*, a tipicidade das diferentes sonegações previstas no ordenamento penal. Por exemplo, a sonegação fiscal em sua modalidade mais simples – a não declaração de renda tributável: tanto o comerciante honesto quanto o bandido que auferir renda assaltando bancos, em tese, possuem igual obrigação tributária acessória de declarar suas rendas auferidas, em determinado período de tempo, com suas respectivas atividades (lícitas e ilícitas), propiciando a tributação. O Direito Tributário não os distingue, nesse ponto.

Por consectário lógico, também o Direito Penal que tutela, em última *ratio*, o Direito Tributário não deverá traçar distinções na conduta tipificada de sonegação. Assim, responderá por sonegação, sem qualquer repercussão na tipicidade e na antijuridicidade, tanto o comerciante legal que dolosamente omite lucros quanto o assaltante que não declara suas rendas. Eventual distinção pode surgir no campo da culpabilidade, para fins de exculpação ou de individualização das penas.

De tal modo, pois, preserva-se a lógica do sistema tributário e do sistema penal, permitindo que tanto o “sonegador honesto” como o “sonegador bandido” respondam pelo delito, não permitindo que esse último venha a se beneficiar com sua própria torpeza. Nesse sentido, vale destacar o quanto noticiado no Informativo 637 STF, a respeito do julgamento do HC 94240/SP, rel. Min. Dias Toffoli:

“Non olet” e atividade ilícita

É possível a incidência de tributação sobre valores arrecadados em virtude de atividade ilícita, consoante o art. 118 do CTN (“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros,

bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”). Com base nessa orientação, a 1ª Turma conheceu parcialmente de habeas corpus e, na parte conhecida, por maioria, denegou a ordem. Na espécie, o paciente fora condenado pelo crime previsto no art. 1º, I, da Lei 8.137/1990 (“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”) e sustentava a atipicidade de sua conduta, porque inexistiria obrigação tributária derivada da contravenção penal do jogo do bicho (Decreto-Lei 6.259/44, art. 58). O Min. Dias Toffoli, relator, assinalou que a definição legal do fato gerador deveria ser interpretada com abstração da validade jurídica da atividade efetivamente praticada, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Ressaltou que a possibilidade de tributação da renda obtida em razão de conduta ilícita consubstanciar-se-ia no princípio do non olet. Assim, concluiu que o réu praticara sonegação fiscal, porquanto não declarara suas receitas, mesmo que resultantes de ato contravençional. O Min. Luiz Fux aludiu ao caráter sui generis da teoria geral do direito tributário. Acrescentou que seria contraditório o não-pagamento do imposto proveniente de ato ilegal, pois haveria locupletamento da própria torpeza em detrimento do interesse público da satisfação das necessidades coletivas, a qual se daria por meio da exação tributária. Vencido o Min. Marco Aurélio, que concedia a ordem por entender que recolhimento de tributo pressuporia atividade legítima. Precedente citado: HC 77530/RS (DJU de 18.9.98). HC 94240/SP, rel. Min. Dias Toffoli, 23.8.2011. (HC-94240)

E nesse sentido caminha a jurisprudência majoritária:

“RECURSO ESPECIAL. PENAL. PECULATO. CONDENAÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL PROVENIENTE DE ATUAÇÃO ILÍCITA. TRIBUTABILIDADE. INEXISTÊNCIA DO ‘BIS IN IDEM’, BENS JURIDICOS TUTELADOS NOS TIPOS PENAIIS DISTINTOS. PUNIBILIDADE. São tributáveis ‘ex vi’ do art.118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do

seu objeto ou dos seus efeitos..." (STJ, 5ª Turma, REsp 182563/RJ, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, out/1998).

Certo é, contudo, que, como quase tudo em Direito, também a amplitude que ora se sustenta de tal regra de Direito Tributário e sua repercussão no âmbito criminal não goza de unanimidade em doutrina e jurisprudência. Há autores e juízes que não a aceitam, seja por entenderem que a tributação, como ato estatal, portanto regido pelo princípio da legalidade e moralidade, sempre pressuporia uma atividade lícita, não podendo o Estado figurar, por via transversa, como uma espécie de sócio do criminoso nos proveitos do crime, através da tributação destes; seja por vislumbrarem uma suposta incompatibilidade de tal tributação (e por conseguinte da responsabilidade criminal pela sonegação) com todo o sistema de valores e instrumentos do ordenamento jurídico².

Todavia, referidos entendimentos são minoritários e não espelham a melhor aplicação da lei e da lógica que o ordenamento jurídico deve preconizar, conforme será melhor demonstrado adiante.

3 A repercussão da regra no processo penal: conexão e competência

Via de consequência, considerando que é indiferente à caracterização do crime de sonegação a eventual origem criminosa dos recursos sobre os quais os tributos são sonegados, sendo influente tal circunstância apenas em sede de culpabilidade e individualização da pena, como visto anteriormente, não se vislumbra possível, em regra, a conexão (por qualquer de suas formas) entre a sonegação e o crime anterior que coincida circunstancialmente com o fato gerador.

² Argumenta-se, por exemplo, que o próprio Direito Penal e Processual Penal já preveem mecanismos voltados a neutralizar do criminoso o proveito do crime (sua capacidade contributiva), seja pela perda de bens e direitos, ressarcimentos, sequestros, restituições etc.

Por óbvio, não há a conexão intersubjetiva, prevista no art. 76, I, CPP³.

Também não se vislumbra imediatamente a conexão material ou teleológica, materializada no art. 76, II, CPP. Trata-se de hipótese em que, no mesmo caso, as infrações são praticadas objetivando facilitar ou ocultar as outras, ou para conseguir impunidade ou vantagem em relação a qualquer delas.

Com efeito, tal modalidade de conexão pressupõe um vínculo volitivo e teleológico mais direto e imediato entre as infrações, e não remoto e incidental, como seria a relação entre o crime anterior e a sonegação. O crime anterior existe e assim existiria independentemente de se sonegar ou não posteriormente a renda ou o produto obtido através do delito.

A sonegação, por seu turno, sobretudo quando ocorrida na modalidade puramente omissiva, não é realizada, como regra, para ocultar ou conseguir impunidade ou vantagem relativamente ao crime anterior. Normalmente a omissão está atrelada a determinados prazos legais ou regulamentares previstos nas normas tributárias, ou ainda a exigências legais de registros em livros e documentos comerciais e fiscais.

A omissão, portanto, é verificável após o esgotamento do prazo, em momento posterior ao(s) crime(s) anterior(es), seja para declaração (casos de pessoas físicas e suas rendas anuais, seja para empresas e as diversas declarações periódicas), seja para a escrituração contábil (casos de empresas e respectivos gestores).

Obviamente, não se pode negar que a omissão na declaração ou registro contábil acaba, na prática, por dificultar muita coisa, não só a título de fiscalização tributária, mas também da vida da pessoa ou empresa. Mas trata-se de aspecto accidental, que apenas impede a produção de mais um indício sobre a existência do crime anterior,

³ “Art. 76. A competência será determinada pela conexão:

I – se, ocorrendo duas ou mais infrações, houverem sido praticadas, ao mesmo tempo, por várias pessoas reunidas, ou por várias pessoas em concurso, embora diverso o tempo e o lugar, ou por várias pessoas, umas contra as outras.”

não tendo o condão de impedir, em absoluto, qualquer investigação ou prova mais direta daquela infração penal antiga.

Assim, na hipótese, a motivação da sonegação como um meio ou instrumento para garantir a impunidade do crime anterior (coincidente com o fato gerador) é excepcional, a exigir, portanto, uma fundamentação mais clara na denúncia por parte do órgão acusador e que também esteja respaldada em elementos probatórios seguros a demonstrar este vínculo volitivo-teleológico.

Por fim, sequer haveria a conexão probatória (art. 76, III, CPP), já que a prova da infração anterior, coincidente com o fato gerador, em nada influiria na prova da existência e caracterização do crime posterior de sonegação, e vice-versa, justamente em razão da já mencionada regra legal conhecida como *non olet* (o crime anterior apenas serviria como circunstância, a deitar efeitos, como já visto, no âmbito da culpabilidade e individualização de pena).

Como já exposto em linhas acima, o crime anterior e a sonegação, especialmente na modalidade puramente omissiva, ocorrem em momentos distintos, com circunstâncias distintas de lugar. O crime tributário já pressupõe o descumprimento de normas tributárias relativas a obrigações acessórias, podendo haver ou não a exigência da supressão/redução de tributo, a depender da descrição típica.

Sua apuração, portanto, exige provas relativas à vida financeira e patrimonial do acusado, sua capacidade contributiva, movimentação bancária, registros comerciais, perícia contábil etc. E em se tratando de crime tributário em que a descrição típica exige a supressão/redução do tributo, crime material portanto, há ainda que se aguardar a constituição definitiva do crédito tributário, com o encerramento na seara administrativa do processo de lançamento do tributo, consoante entendimento jurisprudencial consolidado.

O crime anterior, por seu turno, pode corresponder a uma variada gama de tipos penais: extorsão mediante sequestro, peculato, corrupção passiva, roubos, estelionatos, até mesmo pagas por homicídios (clássico exemplo do “matador de aluguel”), exploração de casa de prostituição, etc., que obviamente demandam variados

tipos de provas acerca das circunstâncias, motivações, consequências entre outros aspectos e que não guardam nenhuma correlação necessária de influência com a sonegação. A prova desta não influi nas provas daqueles.

Poder-se-ia, talvez, argumentar que a prova da existência do crime anterior influenciaria na prova da sonegação, posto que, não sendo provada a existência daquele, consequentemente não haveria provas do próprio fato gerador do tributo sonegado.

Todavia, tal hipótese, na prática, quase não se verifica. Isso porque ao órgão acusador, para demonstrar a materialidade do crime tributário, relativamente à prova da **existência** do fato gerador do tributo sonegado, basta a comprovação do lançamento definitivo do crédito tributário e respectivo processo administrativo, que goza de presunção relativa de legitimidade e veracidade quanto aos fatos ali certificados. Desnecessário à acusação, portanto, o ônus de provar o crime anterior. Basta provar o fato gerador, a capacidade contributiva dele decorrente, como consectário lógico da regra *non olet*.

Daí porque, em uma denúncia, o órgão ministerial não se veria compelido, pelo princípio da obrigatoriedade da ação penal e pela regra processual de conexão, a tentar provar o crime anterior para conseguir provar o crime tributário. Não estaria, assim, obrigado a denunciar, de uma só vez, ambos os crimes. A apuração do primeiro seguiria de forma independente, em outras vias, pelos órgãos de persecução e de jurisdição competentes (que podem coincidir ou não com aqueles competentes para o crime tributário, a depender de cada caso).

Caberia, então, à defesa tentar desfazer a presunção decorrente do lançamento tributário, tentando demonstrar que, independentemente da caracterização ou não do crime anterior, não houve o fato gerador que ensejasse capacidade contributiva, não havendo a sonegação, portanto. E tal prova pode se operar tanto dentro do próprio processo penal já instaurado para apuração e julgamento do crime tributário, como em ação cível anulatória do crédito tributário, podendo a existência desta última demanda até mesmo

ensejar a suspensão do processo criminal nos termos do art.93 do Código de Processo Penal.

A regra *non olet* retira, pois, a utilidade da defesa do acusado em tentar provar a inexistência do crime anterior. O enfoque da defesa deve se voltar sobre a prova da inexistência do fato gerador, da ausência de capacidade contributiva. Até mesmo porque pode prevalecer o crime tributário ainda que não haja provas suficientes do crime anterior, mas haja lançamento definitivo do crédito fiscal, a revelar a materialidade do fato gerador/capacidade contributiva.

Um exemplo: em um suposto contexto criminoso de peculato, com desvio de recursos públicos para terceiros particulares, pode não haver provas contundentes deste crime, mas, por outro lado, poderá haver prova irrefutável, quanto aos supostos terceiros recebedores dos recursos, de pagamentos sem origem comprovada/declarada, com depósitos em conta-corrente sem causa que o justifique, a ensejar responsabilidade criminal por sonegação.

Enfim, a regra *non olet* tem justamente o condão de afastar qualquer conexão probatória (e também as demais formas de conexão) entre o suposto crime anterior coincidente com o fato gerador do tributo e a sonegação desse mesmo tributo. Se a circunstância ilícita é indiferente para a incidência do tributo, assim também o será para a sonegação deste mesmo tributo. A lógica deve ser a mesma.

O crime tributário, então, deverá ser processado em ação penal específica e desvinculada de eventual ação penal relativa ao crime anterior coincidente com o fato gerador. Esta última pode, às vezes, nem vir a existir, ou ainda ser processada em Justiça diversa ou em local diverso, conforme as regras constitucionais e legais de competência.

A se pensar de forma diversa, e aplicando sem qualquer limite crítico o entendimento da Súmula 122 do STJ, poder-se-ia chegar a conclusões absurdas, como, por exemplo, considerar atraída à competência da Justiça Federal todos os crimes anteriores de notórios assaltantes a bancos ou de notórios traficantes de entorpecentes, pelo simples fato de não terem posteriormente declarado

rendimentos de suas atividades (ilícitas) à Receita Federal, sonegando assim imposto de renda.

Imaginemos a reunião, na Justiça Federal, de todos os processos penais de tráfico de entorpecentes e formação de quadrilha aos quais responde, por exemplo, famoso narcotraficante carioca, tão-somente por ele não ter declarado ao Fisco Federal os seus ganhos ilícitos, sonegando os tributos federais incidentes (imposto de renda, por exemplo).

Trata-se da formulação de uma hipótese exagerada, é verdade. Mas tal exagero – figura de linguagem conhecida como disphemismo – serve justamente para ressaltar o que se quer demonstrar.

Portanto, pode haver crime tributário de competência da Justiça Federal relativo a tributo federal cujo fato gerador coincida com crime de competência da Justiça Estadual (peculato na administração estadual, por exemplo). Pode até mesmo ocorrer que a descoberta deste crime estadual se dê justamente no bojo de alguma fiscalização tributária federal (hipóteses não raras). Assim, tão-só o fato de que o “estopim” da investigação do crime estadual tenha se dado em um contexto de fiscalização federal é insuficiente para entrelaçar os delitos como conexos e forçar a competência da Justiça Federal para ambos.

O inverso também pode ocorrer. Ou seja, é possível que no bojo da apuração de um crime federal ambiental, por exemplo, relacionado com a exploração mineral clandestina, se constate também a sonegação de tributos estaduais, como o ICMS. A Justiça Federal seguirá competente apenas para o primeiro, enquanto a Justiça Estadual permanecerá com sua competência para o segundo.

4 Conclusões

A regra legal conhecida doutrinariamente como *non olet*, prevista no art. 118 do Código Tributário Nacional, não apenas encontra aplicabilidade no âmbito do Direito Tributário. Ela repercute também no âmbito criminal e no processo penal.

Muito embora a lei tributária não preveja como hipótese de incidência tributária algum fato ilícito, é possível, contudo, que um fato gerador de tributo decorra de circunstâncias ilícitas ou criminosas.

Por conseguinte, havendo coincidência entre um crime e um fato gerador de tributo, abre-se a possibilidade também de que o agente incida em um crime tributário/sonação relativamente a tal tributo.

Tem-se, então, o crime anterior, coincidente com o fato gerador, e o crime tributário posterior.

Se pela regra *non olet*, para a imposição tributária, pouco importa se o fato gerador em si circunstancialmente também seja enquadrado como criminoso, sempre havendo a tributação e as obrigações tributárias decorrentes (principal e acessórias), também no âmbito criminal, pouco importará, seja para a caracterização do crime tributário, seja para a instrução do processo quanto à prova da materialidade, as circunstâncias criminosas coincidentes com o fato gerador.

Tais circunstâncias apenas ganham relevância no processo penal relativo ao crime tributário para fins de aferição do grau de culpabilidade e individualização da pena.

De igual modo, a regra *non olet* rompe qualquer liame possível entre os referidos crimes (o anterior coincidente com o fato gerador e o crime tributário posterior), impedindo, via de regra, qualquer modalidade de conexão objetiva entre eles.

Consequentemente, à luz da inteligência do enunciado 122 da Súmula do STJ, a Justiça Federal, em se tratando de crime de sonação de tributo federal, apenas será competente para este crime, via de regra, não havendo que se cogitar de conexão nem de qualquer *vis atractiva* de competência para o crime anterior coincidente com o fato gerador.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Ímpetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de processo e execução penal*. São Paulo: RT 2005.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de processo penal*. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.